

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. szeptember 2. (*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójogszabályok – Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – A 4. cikk (2) bekezdése – Határokon átnyúló osztalékfizetés – Társasági adó – Csoportos adóztatás (francia »intégration fiscale«) – Az integrált adózási csoportba tartozó leányvállalatok által fizetett osztalék adómentessége – Illetésségre vonatkozó feltétel – Külföldi illetésség leányvállalatok által fizetett osztalék – Részesedéssel kapcsolatos nem levonható költségek és terhek”

A C-386/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour administrative d'appel de Versailles (Franciaország) a Bírósághoz 2014. augusztus 13-án érkezett, 2014. július 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Groupe Steria SCA**

és

a **Ministère des Finances et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese (előadó), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. május 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Groupe Steria SCA képviselőjében R. Schneider avocat,
- a francia kormány képviselőjében J.-S. Pilczer és D. Colas, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, J. Möller és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében M. de Ree és M. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében J. Kraehling, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: S. Ford barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében J.-F. Brakeland és W. Roels, meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2015. június 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Groupe Steria SCA és a ministère des Finances et des Comptes publics (pénzügyekért és államháztartásért felel?s minisztérium) között annak tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, hogy ez utóbbi elutasította azon társasági adó és ezen adóhoz kapcsolódó kiegészít? hozzájárulások egy részének e társaság részére való visszatérítését, amelyet az a 2005–2008-as lezárt adóévekre fizetett meg, és amelynek összege a Franciaországban kívüli tagállamokban letelepedett leányvállalataitól kapott osztalék után a saját eredményébe beszámított költséghányadnak felel meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), amely az alapjogvitában érintett id?szakban hatályban volt, a 4. cikkében a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták: [helyesen: Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama:]

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetend? adó összegéb?l az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezked? leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelel? fizetend? adó összegéig, [...].

[...]

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehet?ségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéb?l. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.”

4 A különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL L 345., 8. o.) 9. cikke hatályon kívül helyezte a 90/435 irányelvet.

A francia jog

5 A code général des impôts (általános adókönyv; a továbbiakban: CGI) 145. cikkének (1) bekezdése értelmében az anyavállalatokra vonatkozó adójogi szabályozás többek között az általános társaságiadó–kulcs alá tartozó azon társaságokra alkalmazandó, amelyek a kibocsátó társaság tőkéjének legalább 5%-át kitevő részesedéssel rendelkeznek.

6 Ami a részesedésekből szerzett jövedelmeket illeti, a CGI 216. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. A 145. cikk szerinti anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazására jogosultságot teremt, az anyavállalat adott adóév során fennálló részesedéseiből szerzett nettó jövedelmet le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből, a költséghányad levonásával.

Az előző albekezdés szerinti költséghányad általánosan a részesedések teljes nettó nyereségének 5%-ában kerül rögzítésre, az adójóváírást is beleértve. Ez a rész nem haladhatja meg az egyes adózási időszakokra számítva az ugyanazon időszokban a részesedéssel rendelkező társaságnál felmerült bármilyen jellegű összes költség és díj teljes összegét.”

7 A csoportos adóztatásra vonatkozó szabályozást illetően a CGI 223A. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A társaságot választása szerint önállóan terheli társaságiadókötelezettség a belső és olyan társaságokból álló csoport összeredménye után, amelyek részesedéseinek legalább 95%-ával közvetlenül vagy a csoportba tartozó társaságokon keresztül közvetve maga rendelkezik folyamatosan az adott adóév alatt. [...]

[...]

A csoportnak csak azok a társaságok lehetnek tagjai, amelyek hozzájárultak a tagsághoz, és amelyek eredménye az általános szabályok szerint társaságiadóköteles. [...]

8 A CGI 223B. cikke előírja:

„Az összeredményt az anyavállalat állapítja meg úgy, hogy meghatározza a csoporthoz tartozó minden egyes társaság általános adójogi előírások szerint meghatározott eredményének számtani összegét [...]

Ami az 1993. január 1-jét megelőzően kezdődő vagy 1998. december 31. után lezárt üzleti évek eredményének meghatározását illeti, az összeredményt csökkenti azon költséghányad, amelyet a csoportban részt vevő valamely társaság a saját eredménye körében már elszámolt a csoporthoz tartozó más társaságban való részesedés címén [...]

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 Az alapügy felperese a CGI 22A cikke értelmében egy integrált adózási csoport anyavállalata. A Steria, amely e csoportba tartozó társaság, önmagában 95%-ot meghaladó

arányban rendelkezik részesedéssel Franciaországban és más tagállamokban letelepedett leányvállalatokban. A Steria a CGI 216. cikke alapján a teljes nettó nyereségéből levonta az általa más tagállamokban letelepedett leányvállalataitól kapott osztalékot a kapott osztalék nettó összege 5%-ának megfelelő átalányösszegben rögzített költséghányad (a továbbiakban: költséghányad) kivételével, amely az ezen osztalékot felosztó leányvállalatban fennálló részesedésével kapcsolatos, az anyavállalat által viselt költségeknek és terheknek felel meg.

10 Az alapügy felperese, miután ez alapján önként megfizette a társasági adót és az ezen adóhoz kapcsolódó kiegészítő hozzájárulásokat, a 2005–2008-as évek tekintetében kérte a költséghányadra eső adóhányad visszatérítését. Kérelme a szóban forgó nemzeti szabályozás EK 43. cikkel (jelenleg EUMSZ 49. cikk) való összeegyeztethetlenségén alapult. E tekintetben arra hivatkozott, hogy az integrált adózási csoportba tartozó anyavállalat által kapott osztalékokat eltérően kezelik aszerint, hogy az osztalék olyan társaságoktól származik, amelyek maguk is ezen integrált csoportba tartoznak, ami azt vonja maga után, hogy ez utóbbiaknak Franciaországban kell illetéssel rendelkezniük, vagy hogy az osztalék más tagállamokban letelepedett leányvállalatoktól származik. Ugyanis a költséghányad anyavállalat nyereségébe történő beszámításának a CGI 223B. cikke alapján való semlegesítése miatt az osztalék kizárólag az első esetben mentesül teljes mértékben a társasági adó alól.

11 Mivel az adóhatóság nem adott helyt az alapügy felperese által benyújtott kérelemnek, ez utóbbi keresetet nyújtott be a tribunal administratif de Montreuil-höz (montreuil-i közigazgatási bíróság). E keresetnek a 2012. október 4-én hozott ítélettel történt elutasítását követően az alapügy felperese fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) elé.

12 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a Bíróság az X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89) kimondta, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehetővé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki a tagállam adójogának hatálya. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság szerint az említett ítélet nem vizsgálta meg az integrált adózási csoportokba tartozó társaságoknak fenntartott valamennyi olyan uniós joggal való összeegyeztethetőségét.

13 E körülmények között a cour administrative d'appel de Versailles úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a letelepedési szabadságot szabályozó EK 43. cikket (jelenleg az EUMSZ 49. cikket), hogy azzal ellentétesek a francia adóintegrációs rendszerre vonatkozó jogszabályok, amennyiben ez utóbbiak az integrációban részt vevő anyavállalat részére csak a csoportban részt vevő belföldi társaságoktól kapott osztalék nettó összege 5%-ának megfelelő átalányösszegben rögzített költséghányad beszámításának semlegesítését teszik lehetővé, azonban megtagadják a leányvállalatok is objektív kritériumoknak megfelelően – választásuk szerint – az adóintegrációs rendszer tagjai lehetnének?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

14 Az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedés szabadsága korlátozásainak megszüntetését. Ennélfogva még akkor is, ha az EUM-szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban

történ? biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (X?ítélet, C?686/13, EU:C:2015:375, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy a letelepedés szabadsága akadályoztatva van, ha valamely tagállam jogszabálya alapján egy másik tagállamban vagy az EGT?Megállapodás részes államában leányvállalattal vagy állandó telephellyel rendelke? belföldi társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül az els? tagállamban állandó telephellyel vagy leányvállalattal rendelke? belföldi társasághoz képest (lásd: Nordea Bank Danmark ítélet, C?48/13, EU:C:2014:2087, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 Az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében az anyavállalat által a leányvállalattól kapott osztalékot, függetlenül attól, hogy a leányvállalat belföldi vagy külföldi illet?ség?, a költséghányad kivételével levonják az anyavállalat nettó nyereségéb?l. Ugyanis azon részesedésekkel kapcsolatos költségeket és terheket, amelyek után az adómentes osztalék kifizetésre kerül, úgy kell tekinteni, mint amelyek nem vonhatók le az anyavállalat nyereségéb?l.

17 Azonban a CGI 223A. cikk értelmében vett integrált adózási csoportba tartozó anyavállalat javára kizárólag az e csoporthoz tartozó leányvállalatok által felosztott osztalék esetében semlegesítik a költséghányadnak az anyavállalat nyereségébe való beszámítását.

18 Ily módon az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami szabályozásból következik, hogy valamely integrált adózási csoportba tartozó anyavállalat által az ugyanezen csoporthoz tartozó leányvállalataitól kapott osztalék teljes egészében levonható az anyavállalat nettó nyereségéb?l, következésképpen az teljes egészében mentesül e tagállamban a társasági adó alól, míg az említett anyavállalat által az említett adózási csoportba nem tartozó leányvállalattól kapott osztalék a költséghányadnak az ugyanezen vállalat nyereségébe való beszámítása miatt csak részlegesen mentesül ezen adó alól.

19 Márpedig, amennyiben az ilyen szabályozás értelmében kizárólag a belföldi illet?ség? társaságok lehetnek integrált adózási csoport tagjai, az alapügyben szóban forgó adóel?ny a belföldi eredet? osztalékokra korlátozódik.

20 Az a körülmény, hogy a más tagállami illet?ség? leányvállalattal rendelke? anyavállalatokat kizárják ezen el?nyb?l, olyan jelleg? intézkedés, amely kevésbé vonzóvá teszi az anyavállalat számára a letelepedés szabadságának a gyakorlását, és visszatartja ezen anyavállalatot attól, hogy más tagállamban leányvállalatot alapítson.

21 Ahhoz, hogy ezen eltér? bánásmód összeegyeztethet? legyen a Szerz?désnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy hogy azt nyomós közérdek indokolja (lásd: X Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 20. pont).

22 Márpedig az a körülmény, hogy a teljes adómentességben részesül? anyavállalat által kapott osztalék olyan leányvállalatoktól származik, amelyek azon integrált adózási csoport tagjai, amelyhez az érintett anyavállalat is tartozik, nem min?sül az anyavállalatok helyzete közötti olyan objektív különbségnek, amely indokolja a megállapított eltér? bánásmódot (lásd ebben az értelemben: Papillon?ítélet, C?418/07, EU:C:2008:659, 23–30. pont; X Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 21–24. pont; SCA Group Holding és társai ítélet, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, 29–31. pont). Ugyanis az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás vonatkozásában, amely a kapott osztalék teljes adómentességét írja el? a költséghányadnak az anyavállalat nyereségébe való beszámítása semlegesítése révén, az integrált adózási csoportba

tartozó társaságok helyzete összehasonlítható az ilyen csoportba nem tartozó társaságok helyzetével, amennyiben a két esetben egyrészt az anyavállalat viseli a leányvállalatában fennálló részesedéséhez kapcsolódó költségeket és terheket, másrészt pedig a leányvállalat nyeresége, amelyből az osztalék kifizetésre kerül, gazdasági kettős adóztatás vagy többszörös adóztatás tárgyát képezheti (lásd ebben az értelemben: Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 113. pont; Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 42. pont).

23 Továbbá meg kell vizsgálni, hogy közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja-e az olyan eltérő bánásmódot, mint amely az alapeljárásban felmerült.

24 A francia és a holland kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya arra hivatkozik, hogy a költséghányadnak az anyavállalat nyereségébe való beszámítása semlegesítése a csoportos adóztatásra vonatkozó szabályozás olyan elválaszthatatlan elemét képezi, amelyet igazolhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségessége.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság az X Holding ítéletében (C-337/08, EU:C:2010:89, 18. és 43. pont), miután emlékeztetett arra, hogy a csoportos adóztatásra vonatkozó szabályozás többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történő konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemlegességének a megőrzését, megállapította, hogy a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehetővé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki a tagállam adójogának hatálya.

26 Ugyanis a Bíróság szerint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának a szükségessége igazolja a nem belföldi illetőségű társaságok ezen rendszerből való kizárását. Mivel az anyavállalat szabadon dönthet úgy, hogy a leányvállalatával adózási egységet alkot, és ugyanilyen szabadon egyik évről a másikra azt is elhatározhatja, hogy az adózási egységet megszünteti, annak a lehetősége, hogy az anyavállalat külföldi leányvállalatot vonjon be az adózási egységbe, egyenértékű lenne annak engedélyezésével, hogy az anyavállalat szabadon válassza meg az ezen leányvállalat veszteségeire vonatkozó adójogi szabályozást, valamint azt, hogy e veszteségeket hol vegyék figyelembe (X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 31–33. pont).

27 Mindazonáltal nem vezethető le az X Holding ítéletből (C-337/08, EU:C:2010:89), hogy egyrészt valamely integrált adózási csoporthoz tartozó, másrészt az ilyen társasághoz nem tartozó társaságok közötti bármely eltérő bánásmód összeegyeztethető az EUMSZ 49. cikkel. Ugyanis az említett ítéletben a Bíróság az illetőségre vonatkozó feltételt mint a csoportos adóztatásra vonatkozó szabályozás alá tartozás feltételét vizsgálta meg, és megállapította, hogy figyelemmel arra, hogy az ilyen rendszer lehetővé teszi a veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadását, ez a feltétel indokolt volt.

28 A veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltérő adóelőnyöket illetően következésképpen külön-külön meg kell vizsgálni, amint azt a főtanácsnok az indítványának 34. pontjában megállapítja, hogy a tagállamok fenntarthatják-e ezen adóelőnyöket valamely integrált adózási csoportba tartozó társaságok számára, és következésképpen kizárhatják-e ezeket a társaságokat ezen előnyökből a határon átnyúló helyzetekben.

29 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló megkülönböztető bánásmód nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának szükségességével. Ez az eltérő bánásmód ugyanis csak a belföldi illetőséggel

rendelkező anyavállalatok által kapott, külföldi származó osztalékokra vonatkozik, így módon egy és ugyanazon tagállam adóztatási joghatósága érintett (lásd ebben az értelemben: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 39. és 40. pont).

30 A francia és a német kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya továbbá az alapügyben szóban forgó adórendszer koherenciája védelmének szükségességére hivatkozik.

31 Az ilyen igazolásra alapított érvek kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg a nyújtott adóelny és ezen elny valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (Bouanich-ítélet, C-375/12, EU:C:2014:138, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 E tekintetben a francia kormány azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó adóelny megfelel annak a célkitzésnek, amely arra irányul, hogy az anyavállalatból és annak leányvállalataiból álló csoportot azonos módon kezeljék az olyan önálló vállalkozással, amely több telephellyel rendelkezik.

33 Kétségtelen, hogy az ilyen azonos bánásmód azzal jár, hogy figyelmen kívül marad az integrált adózási csoport élén álló anyavállalat által a leányvállalatainak tőkéjében birtokolt részesedés, ami azt vonja maga után, hogy különböző csoporton belül végrehajtott ügyleteket adójogi szempontból úgy kell tekinteni, mintha azok meg sem történtek volna. Márpedig a Bíróság a Papillon-ítéletben (C-418/07, EU:C:2008:659, 50. pont) kimondta, hogy az adóintegrációs rendszerben közvetlen kapcsolat állhat fenn az integrált adózási csoportba tartozó társaságok javára megállapított adóelny és az említett csoporton belüli ügyletek ilyen semlegesítéséből eredő adóhátrány között. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a leányvállalat által elszenvedett veszteség anyavállalat által történő azonnali elszámolását ellentételezte az a körülmény, hogy az integrált adózási csoporttal összefüggésben eltekintettek az első társaságnak a második társaságban fennálló részesedésétől, lehetetlenné téve ezzel az anyavállalat számára, hogy a veszteséget elszenvedő leányvállalatban való részesedése tekintetében értékcsökkenési tartalékot képezzen (lásd: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 48. pont; SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 34. és 35. pont).

34 Mindazonáltal, ellentétben azzal a helyzettel, amely a Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659) alapjául szolgált, a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében semmiféle közvetlen kapcsolat nem volt felfedezhető az alapügyben szóban forgó adóelny és a csoporton belüli ügyletek semlegesítéséből fakadó adóhátrány között.

35 Ugyanis még ha – amint azt a francia kormány állítja – a költséghányad beszámításának semlegesítése abból is ered, hogy az anyavállalatból és annak leányvállalataiból álló csoportot azonos módon kezelik az olyan önálló vállalkozással, amely több telephellyel rendelkezik, ez a semlegesítés nem jár semmiféle adóhátránnyal az integrált adózási csoportba tartozó anyavállalat számára, épp ellenkezőleg, amint az a jelen ítélet 17–19. pontjából következik, az az alapügyben szóban forgó adóelnyt biztosítja számára.

36 Ebből következően az alapügyben szóban forgó adórendszer koherenciája védelmének szükségességére alapított érvelés nem fogadható el.

37 Végül a francia és a német kormány arra is hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó adóelny összeegyeztethető a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével, amelynek értelmében a tagállamok fenntartják az annak elírására irányuló lehetőséget, hogy az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésével kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Márpedig a CGI

216. cikke él is ezzel a lehetőséggel.

38 Ez az érvelés szintén nem fogadható el.

39 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a tagállamok számára a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséggel csak a Szerződés alapvető rendelkezéseinek – a jelen ügyben az EUMSZ 49. cikknek – a tiszteletben tartásával lehet élni (lásd: Bosal-ítélet, C-168/01, EU:C:2003:479, 26. pont; Keller Holding ítélet, C-471/04, EU:C:2006:143, 45. pont; Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 46. pont).

40 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan adóintegrációs rendszerre vonatkozó tagállami jogszabályok, amelyek biztosítják az integrációban részt vevő anyavállalat részére a csoportban részt vevő belföldi társaságoktól kapott osztalék nettó összege 5%-ának megfelelő átalányösszegben rögzített költséghányad beszámításának semlegesítését, míg az ilyen semlegesítést megtagadják tőle azon osztalékok tekintetében, amelyeket valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataitól kap, amelyek belföldi illetőségük esetén, objektív kritériumoknak megfelelően – választásuk szerint – az adóintegrációs rendszer tagjai lehetnének.

A költségekről

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan adóintegrációs rendszerre vonatkozó tagállami jogszabályok, amelyek biztosítják az integrációban részt vevő anyavállalat részére a csoportban részt vevő belföldi társaságoktól kapott osztalék nettó összege 5%-ának megfelelő átalányösszegben rögzített költséghányad beszámításának semlegesítését, míg az ilyen semlegesítést megtagadják tőle azon osztalékok tekintetében, amelyeket valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataitól kap, amelyek belföldi illetőségük esetén, objektív kritériumoknak megfelelően – választásuk szerint – az adóintegrációs rendszer tagjai lehetnének.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.